



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/1/2023

Αριθμός απόφασης: 172

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β΄/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β΄ 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 19/9/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” και άλλοτε «.....» (ημερομηνία τροποποίησης επωνυμίας 20/12/2016)

με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στην ..... και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό ..../**14-7-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και της με αριθμό ..../**14-7-2022** πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πολυγύρου .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 19/9/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

1. Με την υπ' αριθμ. ..../**14-7-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η ζημία του οικείου οικονομικού έτους στο ποσό των 73.502,57 €, ήτοι διαφορά ζημίας δήλωσης και ελέγχου 43.200,00 €.

2. Με την με αριθμό ..../**14-7-2022** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, λόγω λήψης δέκα πέντε (15) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....– ΑΦΜ .....», συνολικής καθαρής αξίας 43.200,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.936,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,6§1 12§1, 18§2,3 και 9, 19§1 και 30§3γ' του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση η' και παράγραφος 2 περίπτωση ε' του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με την Ε.2042/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Δυνάμει της με αρ. .../9-2-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών “Υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου, Β' κατηγορίας και κάτω, χωρίς εστιατόριο”, για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012), ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε :

α) το με αριθμ. πρωτ. εισερχομένου ...../9-2-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με συνημμένη την έκθεση ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....– ΑΦΜ .....» εξέδιδε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία

προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία κατά τη χρήση 2011, έλαβε δέκα πέντε (15) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 43.200,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.936,00 €, στα πλαίσια του προγράμματος «digi lodge», για την κατασκευή πολυγλωσσικού διαδικτυακού τόπου προβολής με δυνατότητες on line κρατήσεων, ηλεκτρονική προώθηση – προβολή και άλλες ενέργειες ολοκλήρωσης της επένδυσης που αφορούσαν παραμετροποίηση εφαρμογών και εκπαίδευση χρηστών, καθώς και για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών και υπηρεσιών διαχείρισης του έργου και

β) η από 28/12/2021 Έκθεση Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, σύμφωνα με την οποία υπάρχουν σαφείς ενδείξεις εικονικότητας συνολικά για τα ως άνω δέκα πέντε (15) ληφθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία.

Ειδικότερα, το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας διενήργησε έλεγχο δυνάμει της με ..... Εισαγγελικής παραγγελίας, για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης που αφορά στη συμμόρφωση με τους επενδυτικούς νόμους και συναφώς με τους όρους των αποφάσεων υπαγωγής των επενδύσεων, για την κατηγορία Πράξεων Κρατικών Ενισχύσεων Συγχρηματοδοτούμενων μέσω ΕΣΠΑ 2007-2013 του επιχειρηματικού προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων» και στη συμμόρφωση με τις φορολογικές διατάξεις, καθώς και την διαπίστωση της υλοποίησης και της νόμιμης καταβολής των επιδοτήσεων και διαπίστωσε ότι η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ .....», εξέδωσε τα ανωτέρω τιμολόγια στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, για τα οποία υπήρχαν σοβαρές ενδείξεις εικονικότητας. Παράλληλα, ο έλεγχος της αρμόδιας για τον εκδότη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προέβη σε έλεγχο της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ .....», όπου διαπίστωσε ότι οι συναλλαγές της με τις επιχειρήσεις, οι οποίες εντάχθηκαν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ», είναι εικονικές με μοναδικό σκοπό την άντληση επιδοτήσεων εκ μέρους των δικαιούχων.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, αποδεχόμενος τα πορίσματα, τόσο του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., όσο και της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, έκρινε ότι τα υπό κρίση δέκα πέντε (15) φορολογικά στοιχεία, που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «..... – ΑΦΜ .....» είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. .../30-5-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμου, ώστε να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τάσσοντας παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της επ' αυτών. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. το με αρ .πρωτ. ..../27-6-2022 υπόμνημά της με τις απόψεις

της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Σημειώνεται ότι δεν εκδόθηκε πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., διότι το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2011 -31/12/2011 έχει παραγραφεί.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και την επιστροφή, νομιμοτόκως, του καταβληθέντος ποσού 2.560,00 €, δυνάμει της προσβαλλόμενης με αρ. ..../14-7-2022 πράξης επιβολής προστίμου, άλλως την τροποποίηση επί τω βελτίω, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση των διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) περί του δικαιώματος πρόσβασης του διοικούμενου στα διοικητικά έγγραφα και του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, διότι δεν της χορηγήθηκαν έγγραφα που αφορούν στον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια επιχείρηση, για την λήψη των οποίων έχει πρόδηλο έννομο συμφέρον.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου και προστίμου στην χρήση 2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Τα στοιχεία που επικαλείται η φορολογική διοίκηση ως συμπληρωματικά ήταν σε γνώση της ήδη από το 2015.
3. Μη ύπαρξη ολοκληρωμένου ελέγχου και ανυπαρξία ελεγκτικών επαληθεύσεων. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας και πρόδηλη πλάνη περί τα πράγματα αναφορικά με την κρίση της φορολογικής διοίκησης περί ανύπαρκτων συναλλαγών και ως εικονικών των επίμαχων τιμολογίων.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί της μη χορήγησης εγγράφων από τη φορολογική αρχή.**

**Επειδή** στο άρθρο 5 “Πρόσβαση σε έγγραφα” του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) ορίζεται : “

*“1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.*

*2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του, η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές.*

*3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση*

του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, "διοικητικών," αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικών με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης."

**Επειδή** στην παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα: ... 1) σε φορολογουμένους που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατόπιν αιτήσεώς τους, και μόνο καθ' ο μέρος αυτό είναι απολύτως αναγκαίο, προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή η επαγγελματική υπόσταση άλλου φορολογουμένου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. ...»

**Επειδή** όπως έχει νομολογηθεί “.. ο νομοθέτης έχει θεσπίσει κανόνες διαδικασίας που αποβλέπουν προεχόντως στη λειτουργική αποτελεσματικότητα της Διοικήσεως και στην ποιοτική αναβάθμιση των παρεχόμενων προς τον πολίτη υπηρεσιών, ειδικότερα δε στη δραστηριοποίηση των διοικητικών υπηρεσιών για την ταχεία και αποτελεσματική εξυπηρέτηση των πολιτών (ΣΤΕ 3004/2010 Ολομ). Εξάλλου, οι διατάξεις αυτές, ερμηνευόμενες ενόψει της διατάξεως του άρθρου 10 παρ. 3 του Συντάγματος, που καθιερώνει υποχρέωση της Διοικήσεως να απαντά στα αιτήματα για παροχή πληροφοριών και χορήγηση εγγράφων, έχουν την έννοια ότι ως ενδιαφερόμενος νοείται όχι μόνον αυτός που θεμελιώνει συγκεκριμένο έννομο συμφέρον, αλλά και οποιοσδήποτε μπορεί, ως εκ της ιδιότητάς του, να επικαλεσθεί το ενδιαφέρον του για την υποβολή αιτήματος κατά το άρθρο 4 του ν.2690/1999 ή για γνώση του περιεχομένου συγκεκριμένων διοικητικών εγγράφων κατά το άρθρο 5 του ίδιου Κώδικα (πρβλ. ΣΤΕ 94/2013 Ολομ). Ως εύλογο, όμως, ενδιαφέρον δεν νοείται το ενδιαφέρον κάθε πολίτη για την εύρυθμη άσκηση των γενικών καθηκόντων των διοικητικών υπηρεσιών και για την τήρηση των νόμων, αλλά εκείνο το οποίο προκύπτει, κατά τρόπο αντικειμενικό, από την ύπαρξη μιας συγκεκριμένης, προσωπικής έννομης σχέσεως, συνδεομένης με το υποβαλλόμενο αίτημα ή με το περιεχόμενο των διοικητικών στοιχείων στα οποία ζητείται η πρόσβαση (πρβλ. ΣΤΕ 3938/2013, 1214/2010)”.

**Επειδή** στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει

εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή αρνήθηκε να της χορηγήσει έγγραφα, τα οποία ζητήθηκαν με το με αρ. πρωτ. ..../27-6-2022 υπόμνημά της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και συγκεκριμένα την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης που αφορά σε έλεγχο της εκδότριας επιχείρησης «.....- ΑΦΜ .....» με τα συνημμένα σε αυτήν έγγραφα, καθώς και την από 28/12/2021 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας που αφορά σε έλεγχο της ως άνω εκδότριας επιχείρησης με όλα τα συνοδευτικά έγγραφα αυτής.

**Επειδή**, οι εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας και της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης αφορούν σε τρίτο πρόσωπο, ενώ αναφέρονται στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων και προσώπων με αποτέλεσμα να ισχύουν οι διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου.

**Επειδή**, στις από 14/7/2022 εκθέσεις ελέγχου προστίμου και εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου παρατίθενται αυτούσια τα αποσπάσματα των εκθέσεων ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας και της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης που αναφέρονται τόσο στην προσφεύγουσα εταιρία, όσο και στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στο πόρισμα περί της εικονικότητας των εκδοθέντων από την επιχείρηση επιχείρησης «.....- ΑΦΜ .....» φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** το πόρισμα περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προέκυψε, τόσο από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, όσο και με βάση τα στοιχεία που προέκυψαν από τους διενεργηθέντες ελέγχους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Μακεδονίας και της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης στην εκδότρια επιχείρηση. Τα ως άνω στοιχεία, που αφορούν στην προσφεύγουσα, εκτίθενται αναλυτικώς στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να μη στερείται του δικαιώματός της να προβάλλει τους ισχυρισμούς της περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Η προσφεύγουσα άσκησε το δικαίωμά της με την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. του με αρ. πρωτ. ..../27-6-2022 υπόμνημάτος της προβάλλοντας

ισχυρισμούς επί της ουσίας επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης τυγχάνει απορριπτέος.

#### **Ως προς την παραγραφή.**

**Επειδή** στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

**Επειδή** στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

*«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*

*4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

*α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.*

*β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.*

*Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».*

**Επειδή** στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ίδιου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

*«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)*

περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

**Επειδή** στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή** η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εισόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».



**Επειδή** συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και ΣΤΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ...

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, ΣΤΕ 2632/1996, ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 572/2007, ΣΤΕ 3955/2012, ΣΤΕ 1623/2016)».

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας για τη χρήση 2011, δυνάμει της με αρ. .../9-2-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ..../9-2-2021) και της από 28/12/2021 Έκθεσης Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας.

**Επειδή**, εν προκειμένω, η συνταχθείσα από 28/12/2021 πληροφοριακή έκθεση της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας και η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης που απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, οι οποίες περιλαμβάνουν στοιχεία τα οποία δεν μπορούσε να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία** ικανά να επεκτείνουν το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2011 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται από το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. και την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική διοίκηση, ως ενιαία αρχή, είχε λάβει έγκαιρα γνώση περί της εικονικότητας των στοιχείων που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση ήδη από το 2013, τυγχάνει απορριπτέος, καθώς οι προπαρασκευαστικές πράξεις της διοίκησης (όπως τα επικαλούμενα έγγραφα πληροφοριών, κατασχέσεων κλπ.) λαμβάνουν χώρα πριν την έκδοση της εκτελεστής πράξης, προκειμένου αυτή να οδηγηθεί σε ασφαλές συμπέρασμα περί της εικονικότητας ή μη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και δε δύνανται αφεαυτές να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς τις απαιτούμενες διασταυρώσεις.

**Επειδή**, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2011 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου εντός του 2021, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012 και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, ο δε χρόνος παραγραφής εκπνέει στις 31/12/2022.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας.**

**Επειδή**, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από*

*εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».*

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «*εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να*

*προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»*

**Επειδή** όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 14/7/2022 εκθέσεις ελέγχου προστίμου και εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου προκύπτουν τα εξής :

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση «..... – ΑΦΜ .....», κρίθηκε ότι η ως άνω εκδότρια ατομική επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, βάσει των κάτωθι διαπιστώσεων ελέγχου :

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ δυνάμει της με ..... Εισαγγελικής παραγγελίας, η οποία εκδόθηκε κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας, προέκυψε πως η απαιτούμενη εξόφληση των αξιών των εκδοθέντων τιμολογίων φέρονταν να έγινε μέσω τραπεζικών συναλλαγών, όπως απαιτείται από το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο του επιχειρηματικού προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων». Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι οι τραπεζικές συναλλαγές ήταν πλασματικές, εφόσον πραγματοποιούνταν με ίδια κεφάλαια του πατέρα του εκδότη ή με έκδοση επιταγών, τα ποσά των οποίων επέστρεφαν σε πρόσωπα συγγενικά ή φιλικά των πελατισσών επιχειρήσεων.

- Περαιτέρω, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι ο εκδότης ..... φέρεται να παρέχει υπηρεσίες σχετικές με εγκαταστάσεις ηλεκτρονικών συστημάτων σε πλήθος επιχειρήσεων και ηλεκτρολογικές εργασίες, ενώ, όπως προφορικά δήλωσε στον έλεγχο ο πατέρας του, δεν έχει κάποιο σχετικό πτυχίο και δεν έχει τις απαιτούμενες γνώσεις.

Αντίθετα, ο πατέρας του επί ετών ήταν πρόεδρος Α.Ε. με το ίδιο αντικείμενο και είναι γνώστης, ενώ είναι και αυτός που χειρίζεται τις δραστηριότητες και την οικονομική διαχείριση της επιχείρησης του υιού του. Η δε Α.Ε. είναι σε αδράνεια εφόσον από ελέγχους διαπιστώθηκε πως εξέδιδε εικονικά τιμολόγια.

- Ο εκδότης φέρεται, χωρίς υπαλλήλους/τεχνικούς, να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας σε διάφορες επιχειρήσεις και σε διάφορες περιοχές, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προκύπτουν ελάχιστες αγορές υλικών ή αγαθών συγκριτικά με τις πωλήσεις και υπηρεσίες που παρέχει.

- Ο εκδότης δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών του κατά τις χρήσεις 2009 έως 2011.

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ.1α της υποπαραγράφου Δ.7 του άρθρου 2 του Ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α94/14-8-2015), η Επιχειρησιακή Διεύθυνση του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας απέστειλε την από 28/12/2021 πληροφοριακή έκθεσή της στη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου. Σύμφωνα με τη πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., δυνάμει της με ..... Εισαγγελικής παραγγελίας, εκδόθηκε εντολή για έλεγχο της προσφεύγουσας, για τη νομιμότητα της λήψης επιχορηγήσεων στα πλαίσια των προγραμμάτων digi- lodge. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε επιχορήγηση ύψους 24.000,00 ευρώ από το φορέα υλοποίησης του προγράμματος Κοινωνία της Πληροφορικής. Η προσφεύγουσα, στα πλαίσια του ανωτέρω επενδυτικού προγράμματος, έλαβε δέκα έξι (16) τιμολόγια (ΤΠΥ, ΤΔΑ, ΤΙΜ) και ένα πιστωτικό τιμολόγιο με το οποίο ακυρώθηκε το ΤΔΑ .../4-4-2011 καθαρής αξίας 4.200,00 €, συνολικής αξίας 49.200,00 € (καθαρή αξία 40.000,00 € πλέον ΦΠΑ 9.200,00 €) για την κατασκευή πολυγλωσσικού διαδικτυακού τόπου προβολής με δυνατότητες on line κρατήσεων, ηλεκτρονική προώθηση – προβολή και άλλες ενέργειες ολοκλήρωσης της επένδυσης που αφορούσαν παραμετροποίηση εφαρμογών και εκπαίδευση χρηστών, καθώς και για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών και υπηρεσιών διαχείρισης του έργου.

Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. διαπιστώθηκε ότι οι εξοφλήσεις των συναλλαγών του εκδότη, είτε δεν πραγματοποιήθηκαν από χρηματικά διαθέσιμα των ληπτών των τιμολογίων, αλλά έγιναν με ανακύκλωση των ιδίων χρημάτων του εκδότη, είτε πραγματοποιήθηκαν με επιταγές, οι οποίες μεταβιβάζονταν δια οπισθογραφήσεως από τον εκδότη/προμηθευτή σε πρόσωπα συγγενικά ή οικεία του εκδότη των επιταγών, τα οποία στη συνέχεια εξοφλούσαν τις επιταγές σε μετρητά με αποτέλεσμα τα χρήματα ή μέρος αυτών να επιστρέφουν στη λήπτρια των τιμολογίων επιχείρηση.

Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. προέβη σε έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....– ΑΦΜ .....», όπου φέρεται ότι κατέβαλε το ποσό των 49.872.00 €, αντί του συνολικού, με βάση τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ποσού των 49.200,00 €. Από τα διαθέσιμα στοιχεία από την «Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.» και από τα συγκεντρωθέντα στοιχεία της έρευνας του ΣΔΟΕ, διαπιστώθηκαν συνοπτικά τα κάτωθι:

Α) Η προσφεύγουσα επιχείρηση, στα πλαίσια ένταξής της στη δράση κρατικών ενισχύσεων ΕΣΠΑ του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Ενίσχυση ξενοδοχειακών και Τουριστικών καταλυμάτων» ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ (Digi-lodge), επιχορηγήθηκε την 25/9/2013 με το ποσό των 24.000.00€ από την Κοινωνία της Πληροφορικής Α.Ε., το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό 60% επί της καθαρής αξίας των δέκα πέντε (15) ληφθέντων τιμολογίων ποσού 40.000,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «.....– ΑΦΜ .....»

Β) Από τον έλεγχο του τρόπου εξόφλησης, μερικώς ή ολικώς, από την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση της αξίας των Τ.Π.Υ.../4-4-2011 για ποσό 4.391,00€ έναντι της συνολικής αξίας ποσού 6.888,00€, Τ.Π.Υ.../4-4-2011 συνολικού ποσού 5.535,00€, Τ.Π.Υ.../4-4-2011 για ποσό 74,00€ έναντι της συνολικής αξίας ποσού 8.610,00€, Τ.Π.Υ.../4-4-2011 για ποσό 2.071,00€ έναντι της συνολικής αξίας ποσού 5.535,00€, Τ.Π.Υ.../4-4-2011 συνολικής αξίας ποσού 2.460,00€, Τ.Π.Υ.- Δ.Α. .../4-4-2011 συνολικής αξίας ποσού 2.214,00€ και Τ.Δ.Α.../11-4-2011 συνολικής αξίας ποσού 2.583,00€, διαπιστώθηκε χρονική αλληλουχία μεταξύ των αναλήψεων μετρητών από λογαριασμούς του εκδότη των τιμολογίων και των καταθέσεων από την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση σε καταστήματα τραπεζών πλησίον της έδρας του εκδότη των τιμολογίων.

Γ) Από τον έλεγχο σε όλους τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης διαπιστώθηκε, ότι δεν υπήρχαν επαρκή χρηματικά υπόλοιπα, προκειμένου να προβεί σε πληρωμές, για την εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων.

Δ) Από τον έλεγχο του Ισοζυγίου Γενικού Καθολικού με κινήσεις από 01/01/2011 έως 30/06/2011, που κατέθεσε η προσφεύγουσα στην Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. μαζί με το Αίτημα Ολοκλήρωσης Πράξης με ημερομηνία υποβολής την 14/06/2011 και του αποσταλθέντος την 10/11/2021 από την προσφεύγουσα, κατόπιν αιτήματος του ελέγχου, του Ισοζυγίου Γενικού Αναλυτικών Καθολικών μηνός Απριλίου 2011, διαπιστώθηκαν αντίστοιχα τα εξής:

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός «38 Χρηματικά Διαθέσιμα» και ο τριτοβάθμιος λογαριασμός «38-00-00 Ταμείο» εμφανίζονται με χρεωστικό υπόλοιπο 2.060.773,73€, χωρίς να εμφανίζεται ο υποχρεωτικά τηρούμενος τριτοβάθμιος λογαριασμός «38-03-00 Καταθέσεις Όψεως», παρά το γεγονός της ύπαρξης λογαριασμών όψεως επ' ονόματι της. Επίσης, στο Ισοζύγιο Γενικού Αναλυτικών Καθολικών μηνός Απριλίου 2011 εμφανίζεται στη χρέωση ποσό 84.983,28€, στην πίστωση ποσά 104.807,73€ και τελικό προοδευτικό υπόλοιπο ποσό 2.103.930,40€, χωρίς να είναι δυνατόν να διαπιστωθεί εάν στις πληρωμές συμπεριλαμβάνονται και τα τιμολόγια εκδόσεως της προμηθεύτριας επιχείρησης «.....– ΑΦΜ .....».

Ε) Από τον έλεγχο του Αναλυτικού Καθολικού του λογαριασμού 50-00-00-..... από 01/01/2011 έως 30/06/2011, προμηθευτής «.....– ΑΦΜ .....», που τηρούσε η προσφεύγουσα και το οποίο κατέθεσε στην Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. μαζί με το Αίτημα Ολοκλήρωσης Πράξης με ημερομηνία υποβολής την 14/06/2011, διαπιστώθηκε η ύπαρξη την 11/4/2011 πιστωτικού υπολοίπου ποσού 18.553,00€, δηλαδή ανεξόφλητου ποσού, επειδή η

προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση δεν καταχώρησε φορολογικά παραστατικά και αποδεικτικά εξοφλήσεων.

ΣΤ) Από τον έλεγχο της συγκεντρωτικής κατάστασης χρήσης 2011, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση δήλωσε τη λήψη δεκαπέντε (15) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 43.200,00€, ενώ ο προμηθευτής δήλωσε δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 40.000,00€.

Ύστερα από τα προαναφερθέντα, ο έλεγχος καταλήγει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε μη νόμιμα την επιχορήγηση ποσού των 24.000.00€ από την Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. στα πλαίσια του Επιχειρησιακού Προγράμματος: «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ».

**Επειδή** ακολούθως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου αποδεχόμενος τα πορίσματα, τόσο της με αριθμ. πρωτ. εισερχομένου ...../9-2-2021 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, όσο και της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε., διαπίστωσε περαιτέρω ότι :

I. Λόγω της μη προσκόμισης των αιτηθέντων δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί αν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, παρόλα αυτά ο έλεγχος θεωρεί ότι τα υπό κρίση τιμολόγια λήφθηκαν και καταχωρήθηκαν στα βιβλία, επίσης θεωρεί ότι η καθαρή αξία και η αξία Φ.Π.Α. έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. που αφορούν στη χρήση 2011.

II. Διαπιστώθηκε αναντιστοιχία στην εφαρμογή των διασταυρώσεων των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών - προμηθευτών της Γ.Γ.Π.Σ., η προσφεύγουσα επιχείρηση συμπεριέλαβε στην κατάσταση προμηθευτών χρήσης 2011 δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.200,00 ευρώ όπως αυτά εμφανίζονται και στο προσκομισθέν Αναλυτικό Καθολικό που τήρησε για τον εκδότη, και της αντίστοιχης δήλωσης του εκδότη για δεκαεπτά (17) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 40.000,00 ευρώ.

III. Διαπιστώθηκε αναντιστοιχία των κατατεθέντων τιμολογίων στην ΚτΠ Α.Ε. και των τιμολογίων που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας όπως αυτά εμφανίζονται στο προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό. Συγκεκριμένα δεν έχουν καταχωρηθεί τα ΤΠΥ. .../4-4-2011 συνολικής αξίας 1.230,00 € και Π.Τ. .../11-4-2011 συνολικής αξίας -5.166,00 €. Το ίδιο μοτίβο αναντιστοιχίας υποβληθέντων στην ΚτΠ Α.Ε. και καταχωρηθέντων στα βιβλία των ληπτριών έχει διαπιστωθεί και σε άλλες ελεγχθείσες από την υπηρεσία επιχειρήσεις που ήταν λήπτριες τιμολογίων από τον ίδιο εκδότη και συμμετείχαν στο ίδιο πρόγραμμα της ΚτΠ Α.Ε.

IV. Διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση για τη χρήση 2011 δηλώνει αρχικά κέρδη ύψους 165.101,61 €, τα οποία όμως συμψηφίζει με ζημιά παρελθουσών χρήσεων ύψους 281.804,18 €, με τελικό αποτέλεσμα ζημιά ύψους 116.702,57 €.

V. Βάσει των ευρημάτων της πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, τα οποία παρατίθενται αναλυτικά ανωτέρω και γίνονται αποδεκτά πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, δεν υπήρξε εξόφληση των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων, καθότι δεν αποδεικνύεται με

σίγουρο και αναντίρρητο τρόπο η εξόφληση με μετρητά, αντιθέτως αποδεικνύεται ότι πρόκειται για προφανή περίπτωση ανακύκλωσης χρημάτων προκειμένου να θεωρηθεί ως αποδεκτός τρόπος εξόφλησής τους προς βεβαίωση και αναγκαία - βάσει των διατάξεων - τεκμηρίωση της ολοκλήρωσης του οικονομικού αντικείμενου του προαναφερόμενου επενδυτικού σχεδίου, που υπέβαλε η προσφεύγουσα στον Ενδιάμεσο Φορέα Διαχείρισης του Ε.Π. ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, ότι κατέβαλε το ποσό των 49.872,00 € αντί του συνολικού ποσού των 49.200,00 € που αντιστοιχεί στην αξία των επίμαχων τιμολογίων λόγω υπέρβασης της δαπάνης που κλήθηκε να καλύψει για την προμήθεια εξοπλισμού και λογισμικού από την εκδότρια επιχείρηση, ότι το φυσικό και οικονομικό αντικείμενο του επενδυτικού της φακέλου ελέγχθηκε από την αρμόδια διαχειριστική αρχή, η οποία εξέδωσε τη βεβαίωση ολοκλήρωσης του έργου, ενώ η φορολογική αρχή ουδέποτε προέβη σε φυσικό έλεγχο προκειμένου να διαπιστώσει εάν οι αγορές πραγματοποιήθηκαν, ότι η απόδοση της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων στηρίχθηκε αποκλειστικά στη συσχέτιση των τριών καταθέσεων – πληρωμών της προσφεύγουσας με δύο αναλήψεις της εκδότριας επιχείρησης που έγιναν στις 4/4/2011 και 5/4/2011, επισημαίνοντας παράλληλα ότι τις ίδιες ημέρες κατέθεσε και άλλα ποσά στους λογαριασμούς της εκδότριας για τις οποίες δεν γίνεται καμία αναφορά από τον έλεγχο, ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν αναφέρουν μεταφορικό μέσο διότι στην πλειοψηφία τους αφορούν σε παροχή υπηρεσιών, ενώ η μεταφορά του εξοπλισμού μπορούσε να γίνει χωρίς τη χρήση επαγγελματικού αυτοκινήτου λόγω του μικρού του όγκου. Τέλος, επισημαίνει ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ισχυρίζεται ότι λόγω της μη προσκόμισης των στοιχείων δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί αν τα επίμαχα τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης, διότι δεν λαμβάνει υπόψη της το γεγονός ότι εκδόθηκε πιστωτικό τιμολόγιο, το οποίο ακυρώνει το υπ' αριθμ. .../4-4-2011 TIM -ΔΑ.

**Επειδή**, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).



**Επειδή** η διοίκηση μπορεί να ελέγξει τη νομιμότητα μιας διοικητικής πράξης υπό τις προϋποθέσεις της ανάκλησης ή εφόσον τούτο προβλέπεται από ειδική νομοθετική διάταξη. Εν προκειμένω, το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας διενήργησε έλεγχο δυνάμει της με ..... Εισαγγελικής παραγγελίας, για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης που αφορά στη συμμόρφωση με τους επενδυτικούς νόμους και συναφώς με τους όρους των αποφάσεων υπαγωγής των επενδύσεων, για την κατηγορία Πράξεων Κρατικών Ενισχύσεων Συγχρηματοδοτούμενων μέσω ΕΣΠΑ 2007-2013 του επιχειρηματικού προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ», καθώς και την διαπίστωση της υλοποίησης και της νόμιμης καταβολής των επιδοτήσεων. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων διαπιστώθηκε ότι οι τραπεζικές συναλλαγές, που αφορούσαν στην εξόφληση των συναλλαγών του, ήταν πλασματικές, εφόσον πραγματοποιούνταν με ίδια κεφάλαια του πατέρα του εκδότη ή με έκδοση επιταγών, τα ποσά των οποίων επέστρεφαν σε πρόσωπα συγγενικά ή φιλικά των πελατισσών επιχειρήσεων.

Περαιτέρω, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ζητήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας να προσκομιστούν το Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού του λογαριασμού «38 Χρηματικά Διαθέσιμα» σε ανάλυση τεταρτοβαθμίων, για το χρονικό διάστημα από 01/04/2011 έως 30/04/2011, καθώς και Αναλυτικό Καθολικό του ανωτέρου λογαριασμού, για την ίδια ως άνω περίοδο. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε την ανάλυση του Ισοζυγίου δηλώνοντας τεχνικό πρόβλημα, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να αδυνατεί να διαπιστώσει εάν στις πληρωμές με μετρητά που εμφανίζονται στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό «38 Χρηματικά Διαθέσιμα» συμπεριλαμβάνονται και τα τιμολόγια εκδόσεως της προμηθεύτριας επιχείρησης. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα, ούτε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή. Από τον έλεγχο του Αναλυτικού Καθολικού του λογαριασμού 50-00-00-.... του προμηθευτή «.....— ΑΦΜ .....», ο λογαριασμός αυτός εμφανίζει την 11/4/2011 πιστωτικό υπόλοιπο 18.553,00€, δηλαδή ανεξόφλητο ποσό, ενώ η προσφεύγουσα εμφανίζεται να έχει εξοφλήσει τις αξίες όλων των ληφθέντων τιμολογίων από τον ανωτέρω προμηθευτή. Επίσης διαπιστώθηκε ότι δεν καταχωρήθηκαν το Τ.Π.Υ..../4-4-2011 συνολικού ποσού 1.230,00€ και το Π.Τ.../11-4-2011 συνολικού ποσού 5.166,00€ που αντιστοιχεί στο καταχωρημένο Τ.Δ.Α. .../4-4-2011 με αποτέλεσμα να υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ των καταχωρηθέντων με αυτών που προσκομίστηκαν στο φορέα υλοποίησης του προγράμματος digi lodge.

Όσον αφορά στις πληρωμές, διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις μετρητών σε δύο τραπεζικούς λογαριασμούς της εκδότριας των τιμολογίων επιχείρησης (τράπεζες Eurobank και Κύπρου) στις ημερομηνίες 4/4/2011 και 5/4/2011, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα διέθετε τα ανάλογα χρηματικά ποσά στις ημερομηνίες αυτές από τον έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως που διέθετε. Αντίθετα παρατηρήθηκε ότι υπήρξαν αναλήψεις μετρητών από τους τηρούμενους λογαριασμούς της εκδότριας και στη συνέχεια κατάθεση μετρητών στους ίδιους λογαριασμούς από την προσφεύγουσα, επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο τις

διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, ήτοι ότι οι τραπεζικές συναλλαγές, που αφορούσαν στην εξόφληση των συναλλαγών του, ήταν πλασματικές.

**Επειδή** επομένως, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών, απέδειξε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι οι κρινόμενες υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν από το φερόμενο εκδότη των επίμαχων τιμολογίων διότι δεν διέθετε την τεχνολογική κατάρτιση και οι τραπεζικές συναλλαγές, που αφορούσαν στην εξόφληση των συναλλαγών του, έγιναν με σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις εν λόγω συναλλαγές. Ως εκ. τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14/7/2022 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/9/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

1) Η με αρ. ..../**14-7-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	- 73.502,57 €	- 73.502,57 €

2) Η με αρ. ..../**14-7-2022** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.500,00 €	2.500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο  
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
 ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
 ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή